



# Estimación indirecta de la base imponible en el IVA y delito contra la Hacienda pública

**José Andrés Sánchez Pedroche**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA  
Abogado (España)*

[joseandres.sanchez@udima.es](mailto:joseandres.sanchez@udima.es) | <https://orcid.org/0000-0002-4567-5998>

## Extracto

Estimación indirecta en el IVA y delito contra la Hacienda pública. Ausencia de documentación en la denuncia inicial. Inclusión en las ventas estimadas del importe correspondiente al IVA que debió repercutirse.

**Palabras clave:** IVA; estimación indirecta; delito contra la Hacienda pública; denuncia penal; expediente administrativo.

Recibido: 05-06-2025 / Aceptado: 05-06-2025 / Publicado: 18-06-2025

**Cómo citar:** Sánchez Pedroche, J. A. (2025). Estimación indirecta de la base imponible en el IVA y delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 508, 65-104. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24653>



# Indirect VAT assessment and a crime against the Public Treasury

José Andrés Sánchez Pedroche

## Abstract

Indirect VAT assessment and a crime against the Public Treasury. Lack of documentation in the initial complaint. The estimated sales include the amount of VAT that should have been passed on.

**Keywords:** VAT; indirect assessment; crime against the Public Treasury; criminal complaint; Administrative file.

Received: 05-06-2025 / Accepted: 05-06-2025 / Published: 18-06-2025

**Citation:** Sánchez Pedroche, J. A. (2025). Estimación indirecta de la base imponible en el IVA y delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 508, 65-104. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24653>



## Sumario

1. Introducción. Estimación indirecta de la base imponible del IVA en el delito fiscal
2. Sobre la ausencia de documentación relevante en el expediente inspector que se remite al Ministerio Público y a la jurisdicción penal
3. La necesidad de considerar incluido en el importe de las ventas estimadas por la Inspección el IVA que debió repercutirse a los clientes
  - 3.1. La jurisprudencia reiterada de la Sala 3.<sup>a</sup> del TS
  - 3.2. La Sentencia de la Sala 2.<sup>a</sup> del TS de 30 de junio de 2020
  - 3.3. La STJUE de 1 de julio de 2021

Referencias bibliográficas

## 1. Introducción. Estimación indirecta de la base imponible del IVA en el delito fiscal

Una de las cuestiones preocupantes que suscita en la actualidad el delito contra la Hacienda pública no es otra que la relajación de la AEAT en la metodología seguida para aquellos casos en los que decide recurrir a la estimación indirecta de la base imponible para determinar así el importe de las ventas presuntamente omitidas por las mercantiles incursas luego en un proceso penal a efectos del IVA. A este dato hay que unirle otros dos, no precisamente menores. En primer lugar, la remisión incompleta de los expedientes administrativos al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional penal correspondiente (para poder así deducir el tanto de culpa), aspecto que suele evidenciarse tras la presentación y lectura de la pericia encargada por la parte acusada al inicio mismo de la vista oral (las periciales particulares no suelen aportarse en fase instructora y, aun cuando se elaboren mucho tiempo antes de la apertura del juicio oral, se presentan tan solo uno o dos meses antes de dicha vista), momento en el que la Abogacía del Estado, advertida de las posibles omisiones, solicita de la Sala de lo Penal (transcurridos ya muchos años desde la finalización de la comprobación administrativa y de la propia instrucción del presunto delito) que se permita completar dicho expediente administrativo en aquellos aspectos denunciados por la pericial de la parte acusada. En segundo término, la necesidad de incluir el IVA en el importe de las ventas estimadas que debieron repercutirse, lo que vuelto por pasiva equivale a decir que las cuotas del IVA estimadas indirectamente por la AEAT y presuntamente defraudadas son generalmente incorrectas, al no incluirse en ellas el IVA devengado. Vamos a referirnos a alguno de los problemas que plantean estas tres relevantes cuestiones en el desarrollo del juicio oral donde se ventila la eventual responsabilidad penal por defraudación fiscal.

La estimación indirecta constituye, en el propio sentir de la LGT, la solución al problema que se plantea en casos de fuerza mayor o en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo incumple sus deberes contables y de colaboración con la Administración, haciendo imposible la comprobación directa de los rendimientos objeto de imposición. En todos estos casos, resulta legítimo el recurso a un sistema indiciario para la fijación de la base imponible, pues de otra forma se estaría haciendo de mejor condición al incumplidor, o a aquel que tuvo la mala fortuna de sufrir un imprevisto inevitable, frente al resto de los contribuyentes. Estimar supone determinar el valor de algo o calcularlo aproximadamente, pero como régimen de determinación de la base imponible no supone una completa flexibilización o relajación de las reglas de la prueba, ni de su valoración, porque ello abocaría

a un puro subjetivismo, ayuno de cualquier vestigio de seguridad jurídica. La aplicación del régimen, por lo tanto, no implica un abandono de la búsqueda efectiva de la verdadera base imponible del sujeto pasivo y, por ende, de su real capacidad económica. Queremos significar con todo ello que, incluso ante anomalías contables sustanciales o graves incumplimientos formales por parte del acusado, la LGT impide a la Administración la aplicación de una base imponible alejada de su realidad económico-patrimonial. La búsqueda de una base imponible lo más ajustada posible a la capacidad económica de aquel se convierte, por expresa disposición normativa, en el norte que debe guiar la actuación estimativa de la Administración. Sin duda, por ello, un sector relevante de la doctrina científica ha considerado la estimación indirecta más que un método de determinación de la base imponible, un verdadero mecanismo probatorio, que se sitúa en el plano estrictamente procesal<sup>1</sup>. Se busca la verdad porque, aun cuando la estimación indirecta suponga un medio excepcional de determinación de la base imponible que fortalece la posición de la Administración tributaria, un ordenamiento que quiera respetar tanto el derecho de esta como el del sujeto pasivo a una correcta aplicación de los tributos no puede dejar su utilización al libre arbitrio de la Inspección ni permite conceder a esta poderes tales que, de facto, impliquen una absoluta y completa libertad a la hora de fijar la base imponible, toda vez que, si esto sucediese, el tributo establecido por la ley se convertiría en el gravamen fijado por la Administración y las normas que regulasen la estimación indirecta se alejarían de principios constitucionales básicos como los de legalidad, seguridad jurídica, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad (Ferreiro Lapatza, 1985, p. 20)<sup>2</sup>. Como correctamente han apuntado Sánchez Pino y Malvárez Pascual (2000, p. 43):

La estimación indirecta no se caracteriza por un menor rigor en la apreciación de la prueba. Lo que se produce es un cambio en los medios de prueba utilizados, pues las bases tributarias se acreditan mediante pruebas indirectas en vez de directas, pero sin que quepa admitir mayor flexibilidad en la aplicación de estos medios. Ciertamente, los incumplimientos del sujeto pasivo que determinan la aplicación del régimen, fundamentalmente en lo relativo al soporte registral contable y de archivo, no permiten obtener prueba directa, lo cual obliga a que la determinación de la base imponible se base en datos externos al contribuyente. Y, sin duda, como reconoce expresamente el propio Tribunal Constitucional, la prueba directa es más segura y deja menos márgenes a la duda que la indiciaria, ahora bien, como sigue diciendo el Tribunal, no por ello se ha de prescindir de la prueba indiciaria, pues sobre ésta también es posible construir certeza, cuando de los indicios se llega a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano a considerar probados otros hechos.

<sup>1</sup> En tal sentido, Palao Taboada (2000, p. 18).

<sup>2</sup> En la misma línea, Génova Galván (1986, p. 43); Palao Taboada (1982, p. 20); Rancaño Martín (1997, p. 20).

Por todo ello, la SAN de 17 de febrero de 1998 ya señaló que la cifra resultante de la estimación indirecta «tiene en realidad el mismo valor que si hubiera sido determinada en un sistema de estimación directa». Y, en esta misma línea, la STS de 26 de abril de 1993 estima que «las cifras alcanzadas –con el método de estimación indirecta– no tienen por qué tener menor rigor probatorio que si se hubiese acudido a la estimación directa». Por eso, la STS de 22 de enero de 1999 añade que, sin ignorar la dificultad que comporta la aplicación del régimen de estimación indirecta,

producto de la conducta, al menos omisiva, del contribuyente, ello no releva a la entidad acreedora de la deuda tributaria de la obligación que legalmente se le impone de conectar, con más o menos exactitud, pero siempre con algún fundamento, con la realidad fáctica sus afirmaciones determinadoras de las bases impositivas,

considerándose contraria a derecho la determinación del volumen de ventas que constituya un mero juicio de valor, ayuno de soporte suficiente, como cuando «carezca de una mínima apoyatura real y se ancle en meras deducciones derivadas del razonamiento humano y de la opción por un criterio equilibrado y equidistante». Y es que, como reconoce el propio TS en Sentencias de 24 de julio y 17 de octubre de 1998:

cuando no es posible determinar por completo las bases tributarias a partir de las declaraciones y contabilidad del sujeto pasivo, la legislación autoriza la utilización del sistema de estimación indirecta, incluido el método indiciario [...]. Ahora bien, lo que no puede hacer la Administración es prescindir de esa investigación y, partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente, aplicar presunciones –carentes de lógica o sin fundamento–, a menos que estén explícitamente autorizadas por la ley<sup>3</sup>.

Importa subrayar, sin embargo, que tal extremo no implica admitir mayor flexibilidad o un menor rigor en la apreciación de dicha prueba, pues «ésta ha de llevar también, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, a considerar probados los hechos que sustentan la base imponible» (STS de 26 de abril de 1993). Por ello, las cifras resultantes de la estimación indirecta correctamente practicada «tienen en realidad el mismo valor que si hubiera sido determinada en un sistema de estimación directa» (SAN de 17 de febrero de 1998) y no ha de existir –y no existe de hecho– ningún inconveniente para que, a resultas del citado régimen, se proceda incluso a incoar el oportuno procedimiento sancionador (administrativo o penal) como consecuencia de las cuotas defraudadas estimadas indirectamente. En conclusión, la estimación indirecta carece de pretensiones sancionadoras, pues no trata de reprimir una conducta ilegal del contribuyente, sino de fijar, de la forma más completa y exacta posible, la base imponible y el importe de la

<sup>3</sup> Vid. Sánchez Pino y Malvárez Pascual (2000, p. 37).

obligación omitida, sin pretensión alguna de que el guarismo que la metodología finalmente arroje sea superior o inferior al que habría resultado de aplicar el régimen de determinación directa. Ahora bien, el método de estimación indirecta no puede dar lugar a una generalización de la apreciación presuntiva de la base imponible, con el consiguiente peligro de alejamiento del principio de capacidad económica, mediante la utilización de fórmulas que simplifiquen la aplicación del régimen e incorporen la plena discrecionalidad en la actuación administrativa. Y, justamente por eso, un sector no precisamente minoritario de la doctrina científica rechaza la aplicabilidad de la estimación indirecta en el ámbito penal, al considerar que con ello se quebrantaría frontalmente la presunción de inocencia consagrada en el artículo 24 de la CE<sup>4</sup>. Ya hemos señalado, sin embargo, que la estimación indirecta no se caracteriza (o al menos no debiera hacerlo) por un menor rigor en la apreciación de la prueba, sino simplemente por un cambio en los medios utilizados, pues las bases imponibles tributarias se acreditan mediante indicios, pero sin que quepa admitir por ello una mayor flexibilidad en su elección y aplicación. En todo caso, tanto para la aplicación del propio régimen como para la determinación de la base imponible será necesario que la Administración aporte los medios de prueba necesarios a los que se aplicarán las reglas generales sobre la prueba indirecta. Desde esta correcta perspectiva no puede aceptarse que en la estimación indirecta se recurra a operaciones mentales o inferencias administrativas que se desvinculen de los requisitos establecidos por los artículos 105 y siguientes de la LGT y 1.253 y siguientes del Código Civil.

<sup>4</sup> En tal sentido, Córdoba Roda (1990, p. 106); Rodríguez Mourullo (1988, p. 56); Simón Acosta *et al.* (1994, p. 1129). Dicha conclusión, por otra parte, es plenamente coherente con la jurisprudencia que considera la estimación indirecta como un régimen en el que no se realizan juicios de certeza, sino de mera probabilidad:

Es necesario que en el ámbito del proceso penal y más cuando pretenda fundarse un pronunciamiento condenatorio, que la prueba se practique en el acto del juicio oral con arreglo a los principios de inmediación, contradicción y publicidad, lo que en el caso de autos hubiera exigido, a efectos de determinar la base imponible, aportar por las partes acusadoras, en aquel momento procesal, lo que se supone facturado por la Empresa. La ausencia de tal documentación simplemente alegada por el Inspector, que no se olvide declaró como testigo y no como perito, impidió a la acusada examinar, preguntar o repreguntar al mismo, sobre facturas o incluso cuestionar su propia existencia, por lo que es evidente que no constando en autos, no puede dársele ningún valor, lo que impide, consiguientemente, fijar cuál fue la base imponible [...]. La estimación efectuada por la Inspección de Hacienda no parte de unos datos ciertos y objetivos a través de los cuales realiza una serie de estimaciones para llegar a la obtención del volumen anual de ventas y a través de él a la base imponible y correspondiente cuota, sino que parte, al menos parcialmente, de datos que de inicio son estimados, sobre los cuales formula nuevas estimaciones sobre la base de otros elementos que deduce del propio mercado o bien de otras empresas del sector, sin que en el acto del juicio oral los inspectores que formalizaron el acta de inspección e informe que obra en autos aclarasen la procedencia de algunos de los datos tomados en consideración para la realización de la estimación indirecta de las bases tributarias, lo que determina que en aplicación del principio *in dubio pro reo*, no pueda considerarse acreditativo que la cuantía defraudada a la Hacienda Pública sea superior a los cinco millones de pesetas (SAP de Barcelona de 28 de febrero de 1981).

Es más, como ha reconocido la propia jurisprudencia, la incorrección en el procedimiento lógico en el que se resuelve esa prueba indirecta no solo impedirá la imposición de sanciones, sino que podrá alcanzar a la misma determinación de la base imponible, pues en este caso, salvo en los supuestos de amparo legal –como, por ejemplo, en las presunciones legales o en las ficciones–, no puede hablarse de una verdad fiscal formal, a efectos de la determinación de la base imponible, y otra verdad fiscal material, referida a la aplicación del *ius puniendi* del Estado<sup>5</sup>. Por lo tanto, y a *sensu contrario*, la correcta aplicación del régimen

<sup>5</sup> En este sentido se pronuncia la STSJ de la Comunidad Valenciana de 5 de diciembre de 1994:

Con relación al tema de las sanciones, alega el recurrente la imposibilidad de sancionar cuando la base ha sido determinada por el régimen de estimación indirecta. Efectivamente es indiscutible que el Derecho sancionador administrativo y, concretamente el tributario, se encuentra sujeto a los principios rectores de Derecho Penal, y muy especialmente, al derecho de presunción de inocencia del art. 24 de la Constitución Española y, así lo ha reconocido el TC en fundamental Sentencia, entre otras muchas, de 26 de abril de 1990 [...]. Siendo cierto lo anterior, tampoco lo es menos la necesaria distinción entre indicio o conjetura e inferencia o deducción naturalmente fundada. Es obvio que un simple indicio o pura conjetura no podrá destruir la presunción de inocencia, contrariamente a lo que ocurre con una inferencia o deducción bien y naturalmente fundada. Obsérvese finalmente que si el procedimiento deductivo no fuera correcto, ello no comportaría simplemente la nulidad de la sanción impuesta, sino que esa carencia lógica alcanzaría a la determinación de la base y, en consecuencia, el método estimativo aplicado sin que, consecuentemente, pueda hablarse de una verdad fiscal, a efectos de determinación de la base y una verdad fiscal-material, a efectos de imposición de sanciones.

En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 1994 afirmará a este respecto:

En cuanto a las sanciones, no puede prosperar el argumento de la parte actora de que el carácter indiciario del método de estimación indirecta excluye la culpabilidad y, consecuentemente, la infracción, puesto que, en el presente caso, se ha establecido con certeza la cifra de ventas, a partir de las compras comprobadas, y a partir de estas bases la cantidad que el sujeto pasivo dejó de ingresar, lo cual constituye infracción tributaria, al menos, por simple negligencia en el cumplimiento de sus deberes tributarios, de acuerdo con el art. 77. 1 de la Ley General Tributaria. El tipo de prueba utilizado para establecer, principalmente, la cifra de ventas, no vicia de incertidumbre a la cifra así probada: el hecho ha quedado probado y, en cuanto tal, es cierto, y puede válidamente integrarse en el tipo de una infracción tributaria. Cuestión distinta es la de la relación entre el hecho de haber dejado de ingresar deuda tributaria y la conducta del sujeto pasivo que, en el presente caso, es de efecto a causa, pues el sujeto pasivo ni siquiera había presentado declaración cuando fue requerido por la Inspección para regularizar su situación tributaria.

En análoga línea se sitúa la STSJ de Extremadura de 18 de junio de 1996:

En virtud de la libre apreciación de la prueba y del carácter *ius tantum* de la presunción de inocencia, ésta, dice –entre muchas otras, la STS 18 enero 1990–, puede ser destruida siempre que medie una mínima actividad probatoria producida con las garantías procesales de la que de alguna forma pueda deducirse la culpabilidad de quien invoca su inocencia. No existe responsabilidad sin culpa en el ámbito de la potestad sancionadora, y ello conlleva la necesidad de determinar «la autoría de la acción o de la omisión sancionable, principio este que es complementado por otro, configurado como garantía, en lo sustantivo y en lo procesal, cual es el que proclama la presunción de que toda persona acusada de una infracción es inocente mientras no se demuestre lo contrario» (STC 103/1995, de 3 de julio). El derecho a la presunción de inocencia, que tiene

estimativo determinaría no solo la posibilidad de fijar la base imponible de una forma fiable, sino también el sustento último en el que apoyar una consideración sobre el reproche sancionador que la conducta del contribuyente haya de merecer (administrativa o penal, según corresponda). Debe rechazarse por ello también aquella otra corriente doctrinal que repudia la aplicación del régimen de estimación indirecta a los efectos sancionadores y penales, al basarse en una mera probabilidad que por sí misma no puede destruir eficazmente la presunción de inocencia porque, tal y como ha señalado el propio TS:

---

reservado su ámbito aplicativo a espacios concretos (las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionadora establece el art. 25. 1 CE, dice la STC 164/1995, de 13 de noviembre, no pueden aplicarse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del *ius puniendi* del Estado o no tiene un verdadero sentido sancionador), vincula a todos los poderes públicos y es de aplicación inmediata, pero en virtud de la libre apreciación de la prueba y de su carácter *iuris tantum*, puede ser destruido siempre que medie una actividad probatoria suficiente producida con las garantías procesales de las que pueda deducirse la culpabilidad de quien invoca su inocencia.

La SAN de 20 de noviembre de 2014 afirma a este respecto lo siguiente:

Por lo que respecta a la sanción, se ha de añadir como hemos declarado en numerosas ocasiones, que «la Sala no puede compartir, en cambio, la trascendencia sancionadora de la omisión del deber que se regulariza. Como ya señalamos en un supuesto similar (sentencia de 29 de marzo de 2012, dictada en el recurso núm. 201/2009), no cabe sancionar la conducta que nos ocupa por varias razones jurídicas que cabe resumir resaltando que la prueba de presunciones (artículo 118.2 de la Ley general Tributaria de 1963) es válida para determinar la deuda tributaria, por ser un medio admitido en Derecho para equiparar el indicio o la conjetura –siempre que se obtengan con el respeto a las garantías necesarias que eviten dar valor de prueba a simples sospechas u opiniones– a los hechos probados, pero tal prueba no es suficiente, por sí sola, para identificarse con el hecho probado que la Ley penal o sancionadora exige como presupuesto fáctico de la infracción porque, si así fuera, quedaría desvirtuada la constitucional presunción de inocencia (artículo 24. 2 de la Constitución), que exige una prueba plena de los hechos de la *praesumptio homini* no puede garantizar. En otras palabras, las presunciones las autoriza la Ley tributaria para obtener, por deducción o inferencia, la prueba de los hechos, o sea, que se tenga por probado un hecho con relevancia tributaria a partir de una serie de indicios o datos, basados en hecho base acreditados, de donde, cuando concurre un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano con el que se trata de demostrar, determina legalmente que se presuma éste mismo. Tales presunciones, admisibles con ciertos límites estructurales en el ejercicio de las potestades de aplicación, son inviables en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del Derecho penal, aplicables al Derecho administrativo sancionador, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia (artículo 24 CE), prueba que, huelga recordarlo, no incumbe al contribuyente, sino íntegramente a la Administración. En resumen, la prueba de presunciones no dispensa a la Inspección de probar concluyentemente los elementos esenciales de la potestad sancionadora –en esencia, la tipicidad y la culpabilidad–, máxime cuando la ley prevé la existencia de un procedimiento sancionador que, cuando de presunciones probatorias se trate, como en este caso, exigiría una actividad probatoria complementaria, exclusivamente a cargo de la Administración, para convertir los indicios en hechos probados estrictamente tales».

No existe ningún inconveniente legal o argumental que impida aplicar el sistema de prueba indirecta o indiciaria para determinar los hechos que puedan ser la base de un delito contra la Hacienda Pública, siempre que las circunstancias del caso lo permitan (STS 23 de octubre de 1997).

Y es que, frente a la objeción consistente en que con la estimación indirecta no se despejan todas las posibles dudas (como requiere y exige el proceso penal), no cabe desconocer que el órgano decisor encargado de aplicar la prueba indiciaria en cualquier ámbito jurídico, ya sea este el civil, el contencioso-administrativo o el penal, ha de estar convencido de la realidad de los hechos que a través de la estimación se presentan como verosímiles y, por lo mismo, reales. Eso únicamente será posible en la medida en que el razonamiento desplegado por la AEAT a tal fin sea veraz y coherente, pues lo que impone el principio de presunción de inocencia, según la propia doctrina del TC, es que las:

sentencias condenatorias se fundamenten en auténticos actos de prueba que, practicadas por regla general bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad, abarquen tanto la realidad del hecho como todo lo atinente a la participación y responsabilidad del acusado, siendo las partes acusadoras las que han de probar los hechos constitutivos de la pretensión penal (SSTC 31/1981, 70/1985, 187/1988, 201/1989, 138/1992 y 78/1994, entre otras muchas).

Únicamente podrá quedar desvirtuada la presunción de inocencia en una liquidación que parta del régimen de estimación indirecta (SSTC 174/1985, 175/1985, 229/1988, 107/1989, 111/1990, 78/1994, 93/1994, 206/1994, 133/1995, 182/1995, 24/1997, 45/1997, 173/1997) cuando la prueba indiciaria o basada en presunciones satisfaga determinadas exigencias constitucionales: i) Que se fundamente en verdaderos indicios, suficientemente acreditados, y no en meras conjeturas o sospechas de la Administración, es decir, que los indicios aparezcan acreditados en virtud de una actividad administrativa sensata y suficiente. ii) Que entre los indicios probados y el hecho que se infiere de ellos exista un enlace preciso y directo que, de conformidad con las reglas de la lógica y de la experiencia humana, obligue a concluir que, siendo cierto el indicio, también lo es el hecho conclusivo inferido. iii) Que se exteriorice y fundamente el razonamiento desplegado, pues se hace imprescindible, como garantía de la correcta inferencia obtenida conforme a las reglas del criterio humano, que, en el caso de que los indicios permitan varias interpretaciones alternativas, la Administración tributaria tenga en cuenta todas ellas y razone por qué elige la que estima finalmente como más razonable y verosímil (no necesariamente la que arroje una cifra más alta en términos recaudatorios)<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> En definitiva, como señala la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 9 de Barcelona de 24 de noviembre de 1990:

La jurisprudencia, por lo tanto, no niega con carácter general la procedencia del régimen de estimación indirecta a los efectos de una posible acusación por delito fiscal, si bien en muchas ocasiones ha discrepado de su intrínseco valor probatorio, al considerar que la metodología empleada no se realizó correctamente (Aparicio Pérez, 1997, p. 247)<sup>7</sup>, ni cuestiona

---

La determinación de la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta constituye ella misma una prueba indirecta en el ámbito de la investigación de la Administración tributaria, en la que los indicios de los que se parte son los módulos promedio o índices medios de una determinada actividad empresarial del mismo sector de la empresa investigada, pero no puede constituir una prueba indiciaria en el proceso penal a menos que se aporten al proceso y se prueben estos módulos o índices medios que han sido tenidos en cuenta para su elaboración, a fin de que puedan ser sometidos a contradicción por las partes y puedan ser apreciados por sí mismo y en conciencia por el tribunal penal para determinar cuáles estima probados y cuáles no, y en el presente caso no se han aportado ni probado los indicios utilizados en el régimen de estimación indirecta, por ello éste carece de valor probatorio para constituir prueba indiciaria en el ámbito penal a efectos de determinar el importe de la base imponible.

<sup>7</sup> Así, SAP de Salamanca de 23 de junio de 1982; SAP de Murcia de 10 de julio de 1990; Sentencia del Juzgado de lo Penal número 25 de Barcelona de 26 de febrero de 1991; SAP de Barcelona de 28 de febrero de 1991; Sentencia del Juzgado de lo Penal número 1 de Oviedo de 5 de mayo de 1992; SAP de Madrid de 18 de septiembre de 1992; Sentencia del Juzgado de lo Penal número 1 de Lleida de 9 de marzo de 1993; SAP de Barcelona de 19 de febrero de 1993; Sentencia del Juzgado de lo Penal número 1 de Terrassa de 9 de febrero de 1994; SAP de Barcelona de 30 de diciembre de 1994; Sentencia del Juzgado de lo Penal número 2 de Salamanca de 11 de julio de 1994, entre otras muchas. Paradigmático en este sentido es el Auto del Juzgado de Instrucción número 6 de Barcelona de 27 de febrero de 1989, para el que:

La cantidad que Hacienda reclama al querellado es la resultante de las pertinentes liquidaciones del IRPF efectuadas por la Inspección, en donde constan en el concepto de ingresos los que se encuentran documentados solamente. Respecto a ello hay que decir que resulta extraño que la Inspección presentase ante el Ministerio Fiscal las referidas liquidaciones ya que al faltar gran parte de la documentación necesaria para hacer las liquidaciones, se avisó al contribuyente de que su no aportación se consideraría como obstrucción de la labor inspectora dando inicio al procedimiento de estimación indirecta de bases, al no disponer el contribuyente de libros registros ni de documentos, disponiendo además el art. 50 LGT los supuestos a los que deberá aplicarse el régimen de estimación indirecta, en los que resulte perfectamente incluíble el caso presente. Hay que entender que habiéndose confeccionado por el Servicio de Inspección una estimación indirecta de bases respecto de la situación fiscal del contribuyente al que acusa de un delito contra la Hacienda Pública, caso de haber superado, en los períodos impositivos que fueran, la cifra de 5 millones, esa estimación es la que debió constituir la base de la reclamación. Dado en el orden jurisdiccional penal ha de buscarse, como principio, la verdad material por encima de la verdad formal que pueda deducirse de la existencia o no de determinados documentos que permitan fijar la deuda tributaria, y así decidir si existe una deuda superior a los 5 millones de pesetas, lo que lleva aparejado la apreciación de un delito contra la Hacienda Pública, se ordenó la práctica de una doble prueba pericial para determinar la situación fiscal del querellado, prueba de la que se deducen unos ingresos prácticamente iguales que los que se dicen por la Inspección, pero respecto del capítulo de gastos, con criterios razonables, atendiendo al tiempo en que se produjeron y los normales del sector, se han tenido en cuenta aquellos que de forma lógica debieron producirse necesariamente para obtener tales ingresos, y es aquí donde se produce la diferencia con las liquidaciones en las que se basa la reclamación, pues la cuota pendiente de ingresar es inferior a 5 millones por cada período impositivo, con lo que no concurre el requisito objetivo exigido por el art. 349 del CP para apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

tampoco la admisibilidad de la prueba indiciaria, ni siquiera en el proceso penal, pero sí advierte sobre lo que pudiera ser una construcción de la realidad no fundada en hechos plenamente probados, sino sustentada en simples sospechas o probabilidades que se apoyan en planteamientos metodológicos con escaso fundamento o rigor<sup>8</sup>. En definitiva, que la

<sup>8</sup> En este sentido, la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 9 de Barcelona de 24 de noviembre de 1990 llega a señalar lo siguiente:

En cuanto a la aplicación del régimen de estimación indirecta [...] no se discute su procedencia, que fue correctamente aplicado al carecer la sociedad inspeccionada de contabilidad y registro de facturas y documentos expedidos, pero sí cabe discutir su valor probatorio en el proceso penal. Efectivamente, como apunta el Tribunal Constitucional, Sentencia de la Sala 2.<sup>a</sup> de fecha 1 diciembre 1988, «el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formularse sobre la base de prueba indiciaria», pero para que ésta pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencia constitucionales: a) los indicios han de estar plenamente probados –no puede tratarse de meras sospechas–, b) el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha llegado a la conclusión de que el procesado realizó la conducta tipificada como delito. Luego está admitida la prueba por indicios, pero ésta ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados pues no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples posibilidades (en este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional Sala 1.<sup>a</sup> de 17 de diciembre). El Inspector de Finanzas del Estado, manifiesta en su informe [...], ratificado en el acto del juicio oral, que los criterios precio/hora utilizados en el régimen de estimación indirecta eran criterios propios fundados en la propia experiencia «al haber realizado otras diligencias en varias empresas similares a ésta hacia poco», que las horas extraordinarias las calculó «como suelen calcularse en el sector» y que «también aplicó los índices del sector para calcular las dietas por trabajos realizados fuera de Barcelona» y que aplicó los índices «aplicados en otras empresas de actividad similar» [...]. Luego resulta que la determinación de la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta constituye ella misma una prueba indirecta en el ámbito de la investigación de la Administración Tributaria, en la que los indicios de los que se parte son los módulos promedio o índices medios de una determinada actividad empresarial del mismo sector de la empresa investigada, pero no puede constituir una prueba indiciaria en el proceso penal a menos que se aporten al proceso y se prueban estos módulos promedio o índices medios que han sido tenidos en cuenta para su elaboración, a fin de que puedan ser sometidos a contradicción por las partes y puedan ser apreciados por sí mismo y en conciencia por el Tribunal penal determinar cuáles estima probados y cuáles no, y en el presente caso no se han aportado ni probado los indicios utilizados en el régimen de estimación indirecta, por ello ésta carece de valor probatorio para constituir prueba indiciaria en el ámbito penal a efectos de determinar el importe de la base imponible.

A argumento similar se recurre en el caso que da lugar a la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 1 de Terrassa de 9 de febrero de 1994 y, posteriormente, a su confirmación en apelación por la AP de Barcelona en Sentencia de 30 de diciembre del mismo año:

En este caso, un informe basado en su gran parte por estimaciones, aproximaciones o valores medios resultantes de otras empresas del mismo sector productivo, que puedan tener mayor o menor relación con ... (el acusado) no debería, a criterio de quien resuelve fundamentar una sentencia condenatoria en este proceso penal, lo que se entiende sin perjuicio de la actuación que, dentro del marco administrativo, pueda realizar la Hacienda Pública respecto del empresario que, como aquí no se cuestiona, incumple algunas de sus obligaciones fiscales (Sentencia del Juzgado de lo Penal número 1 de Terrassa de 9 de febrero de 1994).

Administración tributaria, cuando recurre al régimen de estimación indirecta, queda ineludiblemente obligada a probar de forma fehaciente que la base imponible estimada es verosímil y se edifica sobre hechos plenamente acreditados y no sobre meras suposiciones o sospechas, más o menos contrastables. Por su parte, la jurisdicción penal también debe asegurar que dichos parámetros hayan sido sometidos a contradicción por las partes en el seno de la vista oral para ser confrontados y rebatidos, en la medida en que la prueba indiciaria se encuentra contenida en un informe técnico (el de los actuarios, apoyado luego por los sucesivos informes de la Abogacía del Estado y la unidad coordinadora regional de delitos contra la Hacienda pública) que, como cualquier otro dictamen de naturaleza administrativa, es susceptible de ser contrastado con la pericial de parte, siendo finalmente el juez de lo penal el que libremente aprecie las diferentes pruebas aportadas bajo los principios de oralidad e inmediación, determinando si la cuantía de la cuota defraudada se encuentra por encima del elemento objetivo del tipo exigido por el artículo 305 del Código Penal y si concurre también su elemento subjetivo. Por lo tanto, únicamente en el caso de que la actuación inquisitiva de la Administración que recurre al régimen indiciario en que se resuelve la estimación indirecta resulte objetiva y suficientemente acreditada, podrá pretenderse incriminar al sujeto pasivo objeto de la comprobación inspectora, pues, de otra forma, el principio de presunción de inocencia se erigirá en un valladar inexpugnable a las pretensiones administrativas en el plano penal.

Por lo demás, para entender correctamente aplicada la metodología desarrollada en la estimación indirecta practicada para la determinación de las cuotas tributarias presuntamente defraudadas, la jurisprudencia penal exige, por una parte, que se respeten las reglas aplicables a este método presuntivo de determinación de la base imponible contenidas en la normativa tributaria y, por la otra, dado que el mismo prescinde de un cálculo exacto de dichas cuotas (sustituyéndolo por una aproximación estimativa y meramente indiciaria), que se respeten los principios esenciales exigibles para la utilización de las pruebas presuntivas en el proceso penal, como forma de destruir el derecho fundamental a la presunción de inocencia. En este sentido, el informe emitido por los actuarios en estas estimaciones indirectas suele utilizar los «márgenes del sector económico correspondiente», explicando que

---

En el presente caso, estima el Tribunal, en concordancia con lo que expresa la sentencia impugnada, que la estimación efectuada por la Inspección de Hacienda, no parte de unos datos ciertos y objetivos a través de los cuales realiza una serie de estimaciones para llegar a la obtención del volumen anual de ventas y a través de él a la base imponible y correspondiente cuota, sino que parte, al menos parcialmente de datos que de inicio son estimados, sobre los cuales formula nuevas estimaciones en base a otros elementos que deduce del propio mercado o bien de otras empresas del sector, sin que en el acto del juicio oral los inspectores que formalizaron el acta de inspección e informe que obra en autos aclarasen la procedencia de algunos de los datos tomados en consideración para la realización de la estimación indirecta de las bases tributarias, lo que determina que en aplicación del principio *in dubio pro reo* no pueda considerarse acreditativo que la cuantía defraudada a la Hacienda Pública sea superior a los cinco millones de pesetas, procediendo en consecuencia la desestimación del recurso y la íntegra confirmación de la sentencia recurrida, declarando de oficio las costas procesales de esta alzada (SAP de Barcelona de 30 de diciembre de 1994).

el mismo es el margen neto sobre los costes. Tal método es perfectamente legítimo, pero siempre que se respeten algunas premisas previas ineludibles. Sirven de explicación a lo que tratamos de señalar las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, que es el documento más completo e internacionalmente admitido sobre la fijación de un valor de forma estimativa para una operación tributaria concreta. Es cierto que tales directrices describen la aplicación del método del margen neto para determinar el resultado de las operaciones entre partes vinculadas y que sus criterios no se refieren directa o específicamente a la estimación indirecta de la base imponible, pero su invocación, como criterios informadores para una aplicación medianamente fiable de los márgenes del sector económico, suele ser de frecuente utilización por los actuarios que despliegan esa estimación indirecta que desemboca luego en el proceso penal. Y siendo ello así, dichas directrices precisan que, para la determinación de ese margen neto, se utilice una magnitud directamente relacionada con el resultado del acusado (indudablemente, el conjunto de los gastos de la empresa lo sería), pero además también exigen que los datos aplicados sobre esa magnitud sean exactos y plenamente ciertos, procedentes de la propia actividad de aquel, lo que en tantas ocasiones no es que no se cumpla, sino que directamente se hace todo lo contrario, por ser la inmensa mayoría de los gastos aplicados por la AEAT meramente estimativos, con base en unos criterios particulares o discrecionales de la Inspección y, en muchos casos, difícilmente comprensibles. Por lo tanto, el margen de beneficio –que no se aplica sobre el importe de unos gastos reales de la empresa, sino sobre otros meramente estimados, con falta de rigor y exactitud– no puede aceptarse como una premisa válida para la cuantificación del importe de las operaciones que constituyen la base imponible del IVA, tal y como resulta de las exigencias para la aplicación de este método de cálculo contenidas en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

Resulta este, por lo tanto, un mal punto de partida porque, además, la jurisprudencia exige que la apreciación de un presunto delito contra la Hacienda pública a partir de una estimación indirecta se realice con pleno respeto a los principios exigidos para el uso de las pruebas indiciarias en el proceso penal, como única forma válida de destruir la presunción de inocencia. Podemos resumir estas exigencias penales en los siguientes cinco puntos: i) El hecho o los hechos base (indicios) deben estar completamente acreditados y resultar completamente probados (no se puede partir de suposiciones o meras sospechas). ii) Los hechos constitutivos del presunto delito deben deducirse precisamente de estos hechos base plenamente acreditados. iii) Se debe controlar la razonabilidad de la inferencia o la deducción realizada, para lo que es preciso exteriorizar los hechos de los que se parte. iv) Debe explicarse el razonamiento o engarce lógico entre los hechos base y sus consecuencias. v) El razonamiento debe asentarse en las reglas del criterio humano o en las reglas de la experiencia común<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Estos criterios ya fueron formulados detalladamente por el TS en su Sentencia 2486/2001, de 21 de diciembre (rec. núm. 761/2000), en la que, tras una exposición exhaustiva de antecedentes jurisprudenciales sobre la admisibilidad de la prueba de indicios en el delito fiscal, se resume la doctrina en su FJ 4, en el que llega a afirmarse literalmente lo siguiente:

## 2. Sobre la ausencia de documentación relevante en el expediente inspector que se remite al Ministerio Público y a la jurisdicción penal

En los expedientes administrativos por estimación indirecta del IVA remitidos a la Fiscalía o a la jurisdicción penal no es precisamente infrecuente la ausencia de documentación

---

La doctrina consolidada de esta Sala sobre los requisitos exigibles para la validez constitucional de la prueba indiciaria se contiene en sentencias como la de 25 de enero de 2001 (núm. 1980/2000), o en las de 12 de mayo (649/1998), 14 de mayo (584/1998) y 22 de junio (861/1998) de 1998, 26 de febrero (269/1999), 10 de junio (435/1999) y 26 de noviembre (1654/1999) de 1999, 1 de febrero (83/2000), 9 de febrero (141/2000), 14 de febrero (171/2000), 1 de marzo (363/2000), 24 de abril (728/2000), y 12 de diciembre (1911/2000) de 2000, señalando que sus requisitos, formales y materiales, son: 1.º) Desde el punto de vista formal: a) Que la sentencia exprese cuales son los hechos base o indicios que se consideran acreditados y que sirven de fundamento a la deducción o inferencia. b) Que la sentencia de cuenta del razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación en el mismo del acusado, explicación que –aun cuando pueda ser sucinta o escueta– es necesaria en el caso de la prueba indiciaria, para posibilitar el control casacional de la racionalidad de la inferencia. 2.º) Desde el punto de vista material los requisitos se refieren en primer lugar a los indicios, en sí mismos, y en segundo a la deducción o inferencia. A) En cuanto a los indicios es necesario: a) Que estén plenamente acreditados; b) Que sean plurales, o excepcionalmente único, pero de una singular potencia acreditativa; c) Que sean concomitantes al hecho que se trata de probar; d) Que estén interrelacionados, cuando sean varios, de modo que se refuercen entre sí. B) Y en cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un «enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano» (art. 1253 del C. Civil). La sentencia núm. 1335/1999, de 17 de noviembre, que anteriormente reseñábamos, señala asimismo que uno de los «indicios coadyuvantes hubiera podido consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente a los bienes o ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos». La valoración como indicio de la ausencia de una explicación alternativa por parte del acusado, de la acreditación de la falsedad de sus manifestaciones o de su manifiesta inverosimilitud, no implica invertir la carga de la prueba ni vulnera el principio *nemo tenetur*, siempre que exista otra prueba indiciaria constitucionalmente válida, suficiente y convincente, acerca de la participación en el hecho del acusado (sentencias de 9 de junio de 1999, núm. 918/1999 y 17 de noviembre de 2000, núm. 1755/2000), pues como señaló el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su sentencia Murray contra el Reino Unido, de 8 de febrero de 1996, cuando existen pruebas de cargo suficientemente serias de la realización de un acto delictivo, la ausencia de una explicación alternativa por parte del acusado, explicación «reclamada» por la prueba de cargo y que solamente éste se encuentra en condiciones de proporcionar, puede permitir obtener la conclusión, por un simple razonamiento de sentido común, de que no existe explicación alternativa alguna.

relevante y necesaria para contrastar la metodología seguida por la AEAT en orden a la determinación del volumen de ventas y las cuotas tributarias presuntamente defraudadas. Dicha ausencia se revela posteriormente, con ocasión de la presentación de la pericia solicitada por la parte acusada en la que se denuncian dichas carencias, al inicio de la misma vista oral o en momentos anteriores muy cercanos a este. Todo ello acarrea no pocos problemas. Es clara la necesidad de que el expediente administrativo esté completo para justificar así los datos empleados en la estimación indirecta realizada, toda vez que sin dicha documentación resultan indemostrables, incomprensibles e inmotivadas las conclusiones finalmente alcanzadas por la AEAT respecto del presunto IVA defraudado. En no pocas ocasiones ese déficit documental obedece a la información obtenida por los actuarios en otros procedimientos inquisitivos que guardan relación indirecta con el procedimiento administrativo estimativo que concluye en la vía penal, pero que no se incorpora formalmente al expediente administrativo original, lo que plantea la necesidad de analizar los problemas que pueden surgir de estas ausencias o de información documental que se da por supuesta por parte de los actuarios con la mera mención o referencia a esas comprobaciones realizadas a terceros (*v. gr.*, con ocasión de entradas domiciliarias *inaudita parte* o de registros practicados con autorización judicial), pero que no se incorporan formalmente al expediente administrativo remitido a delito, sino que simplemente se mencionan o se relacionan *in aliunde*. Sea como fuere, la estimación indirecta realizada dice apoyarse en una serie de documentos que en el expediente administrativo no es posible hallar, por lo que todo ello comporta la inexistencia de prueba completa de las premisas base de la estimación practicada. Vamos a analizar algunas de las cuestiones que todo esto plantea en la práctica.

El delito contra la Hacienda pública constituye, sin duda alguna, el paradigma de las llamadas normas penales en blanco, dado que su comisión depende de una circunstancia que es ajena al Código Penal, como es la existencia de una omisión de la totalidad o parte de la deuda tributaria derivada de la normativa fiscal. La determinación de esa deuda tributaria debe realizarse siguiendo ineludiblemente dos extremos inescindibles: i) La normativa propia del derecho tributario. ii) La jurisprudencia contencioso-administrativa. El delito fiscal remarca su absoluta dependencia de la norma tributaria y la acrecienta el hecho de que el comportamiento delictivo consiste en la omisión del deber jurídico de solidaridad que el pago de todo impuesto comporta, por lo que necesita evidenciarse en sede extrapenal. Como bien señala la STS 872/2002, de 16 de mayo (Sala 2.<sup>a</sup>), la cuota defraudada constituye una cuestión prejudicial de naturaleza tributaria resuelta por la jurisdicción penal, pero que se sujeta siempre a las reglas propias del derecho tributario, si bien, al apreciarse en el seno de un proceso penal, ha de atemperar su aplicación, de conformidad con las reglas propias que rigen este proceso, eliminando o depurando, por ejemplo, las presunciones contra reo, tan frecuentes en el ordenamiento administrativo, de manera que en sede penal se consideren meras pruebas indiciarias sometidas consiguientemente a un nuevo proceso valorativo, respetuoso con los principios constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

La STS 499/2016, de 9 de junio (Sala 2.<sup>a</sup>), recuerda a estos efectos que:

La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el art. 31 de la Constitución. De otro lado, es un precepto penal en blanco (STS 832/2013, de 24 de octubre), en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido [...] STS 13/2006, de 20 de enero.

Muy clara es también a estos efectos la SAP de Alicante 286/2024, de 16 de septiembre (Sección 3.<sup>a</sup>) (procedimiento abreviado 64/2013, de especial complejidad), donde llega a afirmarse lo siguiente:

Los delitos fiscales se configuran como una norma penal en blanco [...]. Este envío al ordenamiento tributario no supone una especie de tabla de cálculo, en el sentido de que los preceptos fiscales no sean otra cosa que un cauce o mero formulario que es obligado seguir para hallar el importe de la cuota tributaria, sino que la remisión se hace a una rama jurídica con sus propios principios y sus reglas internas, lo cual obliga a la Sala a analizar el supuesto de hecho desde el punto de vista tributario para concluir si hay hecho imponible, quien es el responsable tributario, cuál es el importe impagado, si es que lo hay, cómo se cuantifica y si se ha llegado a esa situación mediante una interpretación razonable de las normas tributarias o si ha habido claramente un dolo de intensidad suficiente que erradique toda posibilidad de disculpar la conducta realizada. Una vez delimitado el problema desde la perspectiva tributaria, se procederá al análisis desde la perspectiva del derecho penal, aplicando los principios que rigen la valoración de la prueba en derecho penal.

La conclusión es más que evidente. En todo delito contra la Hacienda pública debe respetarse siempre y en cualquier caso la normativa tributaria y la jurisprudencia de lo contencioso-administrativo que revisa la aplicación de la misma por parte de la AEAT, por lo que no puede prescindirse nunca de ambas. Efectivamente, para la determinación de la correcta liquidación de la deuda tributaria que debería haber realizado el propio contribuyente a través de la oportuna autoliquidación es necesaria una serie de procedimientos administrativos y, de todos ellos, el más significativo, por su alcance y por las competencias de los órganos de la Administración, es el de comprobación e investigación que se sigue exclusivamente por los órganos inspectores, tal y como establece el artículo 141 de la LGT. Es en este procedimiento inquisitivo en el que se realiza una primera cuantificación de la cuota tributaria presuntamente omitida que podemos llamar previa, en cuanto estará pendiente de su posterior validación, con o sin variaciones, por parte del tribunal penal. Habitualmente,

en el marco de la causa penal por presunto delito fiscal, coexisten, por lo tanto, el previo procedimiento administrativo de comprobación e investigación, sometido a sus particulares reglas, y el proceso penal, regido por las suyas propias, con especial respeto al derecho a la presunción de inocencia y la tutela judicial efectiva. Este proceso penal, en la gran mayoría de las ocasiones, se iniciará una vez constatadas en el curso del previo procedimiento administrativo las circunstancias objetivas y subjetivas que podrían ser constitutivas de un eventual ilícito criminal, lo que dará lugar a la interrupción de las acciones administrativas, con la posible práctica por la Inspección de las Llamadas «liquidaciones vinculadas a delito», tal y como resulta de lo dispuesto por los artículos 250 y 251 de la LGT. El procedimiento administrativo es, por lo tanto, una concatenación de actos previos al proceso penal, en el que se desarrolla la acción inquisitiva tendente a la reunión de pruebas –materiales y documentales– por parte de la Administración tributaria destinadas a determinar la existencia de los hechos a los que se ligará la existencia de la presunta responsabilidad penal, esencialmente la existencia de una cuota tributaria omitida a las arcas públicas, total o parcialmente, en cuantía superior al importe fijado legalmente para su calificación como delito (120.000 euros). De cuanto se ha expuesto debemos destacar que el procedimiento administrativo es esencialmente un medio para reunir indicios o pruebas que servirán para que en la posterior causa judicial se pueda acreditar la existencia de la oportuna responsabilidad penal. En este marco, las pruebas que se habrán de incluir en dicho proceso penal deben constar ya en la denuncia administrativa inicial, así como en el posterior escrito de calificación provisional, tal y como preceptúa el artículo 656 de la LECrim., que señala a estos efectos lo siguiente:

El Ministerio Fiscal y las partes manifestarán en sus respectivos escritos de calificación las pruebas de que intenten valerse, presentando listas de peritos y testigos que hayan de declarar a su instancia. En las listas de peritos y testigos se expresarán sus nombres y apellidos, el apodo, si por él fueren conocidos, y su domicilio o residencia; manifestando además la parte que los presente si los peritos y testigos han de ser citados judicialmente o si se encarga de hacerles concurrir.

Ello no quiere decir que resulte imposible la aportación de pruebas en fases posteriores. Ahora bien, como ha determinado la jurisprudencia, la admisión de ese nuevo acervo probatorio debe estar justificado, no ser fraudulento ni obstaculizar tampoco los principios de igualdad y adecuada contradicción entre las partes. Y de ahí la necesidad de que el expediente administrativo que se remite a la causa penal sea ya completo y veraz desde su mismo inicio. Con carácter general, eso significa que solo estaría justificada la aportación de la prueba en un momento posterior cuando, por razones plenamente justificadas, no hubiera sido posible hacerlo con anterioridad. Además, tal aportación no puede formar parte de una estrategia tendente a tergiversar el parecer del tribunal penal o perjudicar al acusado. A este respecto, la STC 116/1995, de 17 de julio, recuerda la imperiosa necesidad de que la Administración colabore con los jueces en el proceso penal con fidelidad, exactitud y exhaustividad, a fin de que el órgano judicial pueda conocer toda la verdad y no solo la que

interese alumbrar al funcionario, pues en tal caso se vulneraría el principio de igualdad de armas en la ejecución de la prueba y se incurriría en un caso paradigmático de vía de hecho o desviación de poder. Por lo tanto, el momento de presentación de las pruebas debe ser el procedente o temporáneo y además tampoco debe favorecer a una de las partes ni obstaculizar el principio de contradicción. Sentadas tales premisas, el momento del traslado del tanto de culpa a la jurisdicción penal, en los términos previstos en los artículos 250 y 251 de la LGT, determina el final de las actuaciones inquisitivas administrativas por haberse incluido ya el material necesario en dicha vía sobre la presunta comisión del delito contra la Hacienda pública, dando traslado de cuantos elementos hubiere reunido la Administración para sustentar el ilícito que, a juicio de los funcionarios de la Administración tributaria, se considerase cometido. Apoya inequívocamente esta conclusión la STS 1246/2019, 25 de septiembre (rec. núm. 85/2018), por la que se anuló el apartado 2 del artículo 197 bis del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, RGAT). Dicho artículo 197 bis.2 había sido incorporado al RGAT por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, y permitía a la AEAT la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal en cualquier momento, incluso una vez ya dictada la liquidación y la sanción administrativa. Sin embargo, el Alto Tribunal anuló dicho precepto reglamentario al considerar que la Administración debía remitir dicho tanto de culpa en el mismo momento en el que apreciase la posible existencia del delito, poniendo fin en ese mismo momento a sus pesquisas inquisitivas. Por consiguiente, la AEAT no puede ni debe seguir con el procedimiento administrativo inspector después de constatar que concurren ya circunstancias constitutivas de un presunto ilícito criminal no solo por venir así determinado en la propia LGT, sino también por ser contrario al principio constitucional que proscribiera la obligación de declarar contra sí mismo (art. 24.2 de la CE o prohibición del *nemo tenetur se ipsum prodere*), toda vez que en el procedimiento administrativo de comprobación e investigación la Administración está dotada de unos poderes exorbitantes que indefectiblemente se proyectan de una manera especialmente intensa sobre el propio contribuyente investigado. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) se ha pronunciado al respecto de este derecho fundamental en los asuntos Funke contra Francia (Sentencia de 25 de febrero de 1993 [TEDH 1993, 7]); Saunders contra el Reino Unido (Sentencia de 17 de diciembre de 1996 [TEDH 1996, 67]); Bendenoun contra Francia (Sentencia de 24 de febrero de 1994 [TEDH 1994, 12]), J. B. contra Suiza (Sentencia de 3 de mayo de 2001 [TEDH 2001, 322]); Quinn contra Irlanda (Sentencia de 8 de abril de 2004 [TEDH 2004, 28]); Servés contra Francia (Sentencia de 21 de diciembre de 2000 [TEDH 2000, 685]) y John Murray contra el Reino Unido (Sentencia de 8 de febrero de 1996 [TEDH 1996, 7]), entre otras. En todos ellos, el Tribunal de Estrasburgo ha reconocido que el derecho a la no autoinculpación, ex artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (Convenio de Roma, de 4 de noviembre de 1950), impide que, bajo la amenaza de sanción, se constriña al sujeto pasivo a entregar todo tipo de pruebas o documentos, incluidos los contables, señalando, además, que la información así obtenida no puede ser utilizada luego como prueba inculpativa en un procedimiento sancionador administrativo ni tampoco en un eventual proceso penal.

En la casi totalidad de los casos por delito fiscal el proceso penal se inicia con la denuncia presentada por la Delegación Especial de la AEAT, en la que se manifiesta la posible comisión de actividades presuntamente criminales en relación con el IVA. Y dicha denuncia se incluye en el expediente administrativo correspondiente que se remite por la AEAT al Ministerio Fiscal y a la jurisdicción penal, en el que se halla la totalidad de los elementos tomados en consideración para la emisión de los distintos y sucesivos informes administrativos que amparan el juicio de la AEAT. Estos informes administrativos son los siguientes:

- Informe detallado de delito, con o sin liquidación vinculada a este, que deben firmar los actuarios responsables de las actuaciones inquisitivas.
- Informe evacuado por la Jefatura de equipo de delito incardinada en cada Delegación Especial de la AEAT.
- Informe emitido por el Servicio Jurídico Regional, a petición de la Delegación Especial de la AEAT.

La denuncia, por lo tanto, se ve respaldada hasta por tres informes distintos e implica la interrupción de las actuaciones inspectoras y el traslado a la jurisdicción penal para que por esta se dirima el posible tanto de culpa del contribuyente. Naturalmente, el procedimiento tributario previo se somete a sus propias reglas, reguladas en normas de derecho administrativo. Pero conviene no olvidar a este respecto que, si en dicha sede administrativa—donde la posición del contribuyente, como obligado tributario, no le otorga una especial protección ni le sitúa precisamente en pie de igualdad, sino más bien de abierta sumisión frente a la Administración—cualquier vicio causante de indefensión determina la anulación de los actos administrativos de liquidación, tanto más debieran ser trascendentales esos posibles vicios en un ámbito como el penal, en el que el obligado tributario se ha convertido ya en reo y goza de los derechos constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva. La propia doctrina administrativa, vinculante para todos los órganos administrativos, según lo dispuesto por el artículo 239.8 de la LGT<sup>10</sup>, ha sentado el inequívoco criterio de que la omisión de documentación relevante en el expediente administrativo

---

<sup>10</sup> Indica lo siguiente:

La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.

resulta determinante de la nulidad automática del acto administrativo de liquidación. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 15 de julio de 2016 (RG 4562/2014) cuando señala a este respecto lo siguiente:

4) La falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción.

5) La falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

En sentido similar se han pronunciado los tribunales de justicia, siendo elocuente ejemplo de ello la Sentencia dictada por la Sección 3.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de febrero de 2023 (rec. núm. 610/2022), en la que, remitiéndose a expresa jurisprudencia del TS, puede leerse lo siguiente:

No estamos ante una omisión de mera significación formal, sino que, apunta la parte recurrente, ello le impide fiscalizar la legalidad del procedimiento sancionador [...]. En efecto, a la Administración demandada le incumbe acreditar –pudiendo hacerlo a través del expediente administrativo– los hechos que dotan de legitimidad a su actuación. De ahí que la Administración haya de asumir consecuencias procesales negativas porque no aporta al proceso el expediente administrativo por efecto de la carga de la prueba. Desde luego, la falta de remisión del acuerdo en ningún caso puede imponer al justiciable la carga de acreditar aquellos extremos que deberían constar en aquel, primando irrazonablemente la pasividad de la Administración. La anterior conclusión no varía si la parte recurrente no ejercitó la posibilidad procesal de solicitar que se complete el expediente administrativo. Tal posibilidad no altera ni matiza la carga que tiene la Administración de acreditar los hechos que legitiman su actuación, dado que la facultad de pedir que se complete el expediente ha de concebirse como un medio para favorecer la defensa del administrado, por ejemplo, alegando –a la vista de actuaciones administrativas completas– motivos de impugnación que no articuló en la vía administrativa. Éste es el sentido de la STS de 14-7-2010, la cual razona: «Si el expediente no está completo en elementos que dejan sin cobertura al acto impugnado, es el defensor de la Administración

el que debe pedir su ampliación a fin de que esos efectos no se vuelvan contra la administración autora del acto. Lo que, desde luego, no es aceptable es que el incumplimiento de una carga que pesa sobre una de las partes produzca efectos desfavorables en la contraparte. Elementales razones procesales exigen que el incumplimiento de las cargas procesales gravite sobre la parte que la incumple y no sobre la contraparte. La sentencia de instancia en cuanto ha aceptado que continúe un procedimiento sin que se conocieran las actuaciones que eran presupuesto del acto impugnado y en cuanto hace gravitar los efectos del incumplimiento de una carga procesal no en la parte que debía cumplirla sino en la contraria, merece ser revocada, pues es contrario a las sentencias de contraste citadas».

Y este reiterado y fundado criterio ha sido ratificado también por la STS 2359/2016, de 3 de noviembre (rec. núm. 1975/2015), en la que el Alto Tribunal manifestó expresamente lo que sigue:

Tercero. El recurrente sostiene que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en la Sentencia impugnada desconoce por completo las normas de remisión del expediente en el procedimiento económico administrativo, así como la obligación que corresponde a la Administración de remitir el expediente completo, y acuerda la reposición de las actuaciones al momento anterior a que se dictara la Resolución del TEAC estimatoria de las pretensiones de la recurrente, para permitir subsanar el error por aquélla cometido, por lo que sostiene que la Sala de instancia incurre en una infracción grave, desde el punto de vista procesal, dado que permite con su Sentencia que la Diputación General de Aragón cumpla en un momento posterior con una obligación que debió atender en vía económico-administrativa, en concreto, en el momento de la remisión junto con el escrito de interposición de la reclamación, del expediente administrativo completo. Es más, recuerda que habría sido incluso posible que hubiera subsanado posteriormente su omisión, aportando ante el TEAC aquellos documentos que hicieran prueba de su pretensión, como le permitía la legislación.

Cuarto. Como recuerda la recurrente, el artículo 235.3 de la LGT dispone que: «El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente [...]». Para la recurrente, la Sentencia impugnada ignora dicho incumplimiento y accede a una reposición de actuaciones que permitiría a la citada Diputación enmendar extemporáneamente su omisión en la falta de remisión del expediente, a pesar de la absoluta conformidad a Derecho de la Resolución de 24 de mayo de 2012 dictada por el TEAC, que se limitó a continuar con la tramitación de la reclamación y a resolver sobre el fondo en base a la documentación que había sido aportada por ambas partes, como le permitía el artículo 52.5 del RGRVA: «Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3

de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado.». Esta Sala comparte el motivo de casación, pues la falta de envío del expediente completo es imputable exclusivamente a la Administración demandada ante el TEAC, la Comunidad Autónoma de Aragón, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 110.3 de la ley 30/1992 los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado. En consecuencia, la falta del envío de una carpeta con documentación al TEAC es imputable exclusivamente a la Administración Autonómica, por lo que la resolución del TEAC, considerando que no existían los elementos facticos que acreditaran el hecho imponible es correcta, y procede estimar el motivo de casación de la sentencia recurrida, sin que sea necesario entrar ya a analizar el resto de los motivos alegados por la recurrente.

Si la omisión de cualquier documento en el expediente administrativo privaría de toda base a la cuantificación de las cuotas estimadas indirectamente por la AEAT, con más motivo aún ha de reconocerse dicho efecto en sede penal, dada la consideración del delito contra la Hacienda pública como una norma penal en blanco, lo que exige reconocer de modo previo la jurisprudencia de la Sala 3.<sup>a</sup> del TS, toda vez que resulta inconcebible una menor protección jurídica en sede penal que en el mero ámbito administrativo. Así lo corrobora la Sala de lo Penal del TS en su Sentencia de 25 de junio de 2010 (rec. núm. 519/2009), cuando argumenta a este respecto que: «Si se desea exigir responsabilidades penales por una presunta defraudación tributaria, no parece razonable utilizar unos estándares menos estrictos de los que se emplearían para reclamar dichas responsabilidades en el orden puramente tributario».

Resulta forzoso reconocer, por lo tanto, que la aportación extemporánea en sede judicial de nueva documentación a la inicial denuncia penal presentada en su día –ayuna de extremos que luego, y muchos años después, se consideran relevantes– implica reconocer forzosamente que esta se hallaba huérfana de la adecuada justificación y, por lo mismo, que no pudo amparar correctamente la pretensión sostenida por la Administración tributaria considerando la existencia de la presunta actividad delictiva. Ciertamente es que no constituye una cuestión absolutamente extraña en las actuaciones inspectoras incorporar al expediente de un contribuyente documentación obtenida en el curso de actuaciones seguidas con otro obligado tributario, pero dicha incorporación debe ser objeto de un acto administrativo formal expreso, que autorice la inclusión en ese expediente de los documentos obtenidos en procedimientos desarrollados con terceros, tal y como resulta de lo dispuesto por el artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, al que se remite la expresamente la propia LGT, ex artículo 7.2:

Los expedientes tendrán formato electrónico y se formarán mediante la agregación ordenada de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, informes, acuerdos,

notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, así como un índice numerado de todos los documentos que contenga cuando se remita. Asimismo, deberá constar en el expediente copia electrónica certificada de la resolución adoptada.

Y resulta evidente que eso ya no puede hacerse en sede penal, sino que debió formalizarse mucho antes, es decir, en sede administrativa. Por lo demás, cabe plantearse cómo y en qué medida pudo afectar la ausencia de estos documentos a la denuncia administrativa presentada en su día. Como acabamos de señalar, el procedimiento administrativo para la denuncia por la Administración, en los casos de apreciarse indicios de delito contra la Hacienda pública, prescribe la emisión de diversos informes. En primer lugar, el signado por los actuarios que tramitaron el procedimiento de comprobación e investigación. En segundo término, el evacuado por el responsable del equipo de delito existente en cada Delegación Especial y, por fin, el rendido por el Servicio Jurídico de la AEAT. Pero dichos tres informes se emiten sobre la base de los documentos ya incluidos en el inicial expediente administrativo que se pretende completar luego en sede penal y que evidentemente no incluían ni podían referirse a esa nueva documentación. Ahora bien, si esos documentos, inexistentes en la denuncia inicial, resultaban tan relevantes luego, con ocasión del inicio de la vista oral, las interrogantes que surgen son inmediatas:

- ¿Cómo pudieron llegar los funcionarios firmantes de esos sucesivos informes a sus conclusiones finales, relativas a la existencia de unas presuntas cuotas omitidas por IVA constitutivas de delito contra la Hacienda pública, si carecían del conocimiento preciso sobre una documentación que años después pretende incorporarse a la causa penal?
- ¿Qué documentos fueron utilizados por la Jefatura del equipo de delito y por la Abogacía del Estado para redactar sus informes sobre la concurrencia de los indicios de criminales? ¿Es que acaso resultaban indiferentes? ¿O se trataba de dar respaldo de cualquier forma y acriticamente a las apreciaciones suscritas por los actuarios?
- ¿Qué validez pudieron tener esos dos informes previos –que luego permitieron a la Delegación Especial de la AEAT presentar una denuncia– si alcanzaron sus conclusiones en ausencia de una documentación que luego se reputa fundamental para sostener la existencia de presuntas cuotas de IVA omitidas y se pretende aportar tardíamente a la causa?

La respuesta a tan llamativas cuestiones, siguiendo una vez más la fundamental premisa de que el delito contra la Hacienda pública se erige en una norma penal en blanco, debe proceder de una reiterada jurisprudencia contencioso-administrativa, firme defensora de que la prueba de los hechos constituye una manifestación del requisito general de la motivación de todo acto administrativo, cuya finalidad no es otra que el interesado conozca las razones conducentes a la resolución final de la Administración, con el fin, en su caso, de

poder rebatirla en la forma procedimental regulada al efecto. Sin embargo, la inicial denuncia presentada por la AEAT, y los sucesivos informes incompletos que la justifican, podría vulnerar esta exigencia, por cuanto que el expediente que les servía de base no contenía los documentos que luego se consideran de imprescindible aportación. Cabría analizar también si esa aportación tardía de la nueva documentación respeta los principios penales más elementales que condicionan el régimen mismo de la prueba (le incumbe la carga de esta al que denuncia, pues al acusado le protege su presunción constitucional de inocencia), toda vez que no se aprecia razón alguna por la que la AEAT no hubiera podido incluir en el expediente inicial administrativo seguido contra la parte acusada la documentación que luego tardíamente se pretende aportar ni tampoco por qué no se produjo la incorporación formal exigida por el artículo 70 de la Ley 39/2015. Con ello se quiebra el elemental principio procesal de igualdad entre las partes. Esa documentación que se solicita incorporar tardíamente es, por lo general, la relativa a empresas de similares o parecidas características a la que es objeto de la estimación indirecta, resultantes de entradas domiciliarias sin previo aviso en las que la AEAT halla pruebas incriminatorias, pero que, por lo general, no guardan una relación directa, sino meramente referencial, con la acusada en el juicio oral, pero que, en opinión de la Inspección, avalarían indirectamente las tesis y la metodología estimativa realizada. Dicho de otra manera, la información que la AEAT dice manejar (pero que nunca se incorporó formalmente al expediente administrativo inicial) como sustento de sus cálculos estimativos es la obtenida en el curso de actuaciones inquisitivas realizadas con otras empresas terceras. Pero, para que esa información pudiera tener validez –por constituir una injerencia inequívoca en derechos fundamentales, tal y como ha manifestado de una forma reiterada la jurisprudencia–, se requiere, de una parte, que la actuación administrativa haya sido válida, bien porque el consentimiento fuese otorgado cumpliendo todos los requisitos necesarios a tal fin, o bien porque la autorización judicial obtenida cumplía con todas las exigencias legales y jurisprudenciales (especialmente, que los registros se hubiesen desarrollado de forma regular y conforme a derecho, respetando los trámites procesales exigidos y el alcance contenido en la propia autorización judicial). Naturalmente, si no se incorpora documentación alguna sobre el alcance de la autorización concedida para efectuar esos registros y el desarrollo y resultados concretos de la actuación en uso de aquella, se priva a la parte acusada de un elemento esencial para juzgar la regularidad de la intromisión en los derechos de los contribuyentes realizada por la Inspección.

En este sentido, cabe recordar que el TJUE, en Sentencia de 16 de octubre de 2019 (asunto C-189/18, Glencore), se ha pronunciado sobre la posibilidad de utilizar documentación obtenida en procedimientos administrativos frente a contribuyentes en contra de terceros. En concreto, la mercantil contribuyente había deducido indebidamente cuotas del IVA repercutidas, ya que sabía –o debería haber sabido– que las operaciones efectuadas con sus proveedores formaban parte de una trama fraudulenta del IVA. La Administración tributaria consideró este fraude un hecho acreditado, basándose en las apreciaciones efectuadas respecto a dichos proveedores en un proceso penal seguido contra los mismos, dispensándole el derecho húngaro de otra prueba de la participación en el fraude más allá

de la constancia misma de esas causas penales incoadas. Sin embargo, Glencore formuló como principal motivo de oposición que, al no haber tenido acceso al procedimiento conexo, tampoco pudo ejercer adecuadamente su derecho a la defensa, impugnando el valor probatorio de los hechos allí constatados. En su sentencia, el Tribunal de Luxemburgo concluyó que, como el derecho de la UE no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, la demostración de los elementos objetivos que acreditan dicha defraudación incumbía acabadamente a la Administración tributaria, de conformidad con las normas en materia probatoria de cada derecho nacional. Sin embargo, tales normas no pueden menoscabar la eficacia del derecho europeo y deben respetar los principios garantizados por ese ordenamiento jurídico y, en especial, por la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Así, declara el TJUE que el derecho de la UE no se opone a que, en un concreto procedimiento administrativo, la Agencia Tributaria nacional pueda utilizar para acreditar el fraude pruebas obtenidas en otro procedimiento administrativo distinto o en un proceso penal paralelo todavía inconcluso. No obstante, en aplicación de la mencionada Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, debe permitirse a los destinatarios de las resoluciones que afecten significativamente a sus intereses la adecuada audiencia al respecto, permitiéndoles conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración base su decisión. Y esta obligación recae sobre las Administraciones tributarias de todos los Estados miembros cuando adoptan resoluciones que entran en el ámbito de aplicación del derecho de la UE aun cuando la legislación de la UE aplicable no establezca expresamente tal requisito formal. El fallo del Tribunal de Luxemburgo concluye que no resulta contraria al derecho de la UE la práctica en virtud de la cual, al verificar el derecho a deducción del IVA, la Administración pueda estar vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que haya realizado en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores del sujeto pasivo, en las que se basan las resoluciones firmes que declaran la existencia de un fraude del IVA cometido por esos proveedores, pero siempre que:

- Tal normativa o práctica nacional no exima a la Administración tributaria de informar al obligado tributario acerca de los elementos de prueba –incluidas aquellas procedentes de procedimientos administrativos conexos– sobre cuya base se propone adoptar una decisión, de manera que este no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente en el procedimiento seguido contra él todo lo que considere oportuno.
- El sujeto pasivo pueda tener acceso a todos los elementos probatorios obtenidos en los mencionados procedimientos administrativos conexos.
- El tribunal que conozca de un recurso contra dicha resolución administrativa pueda comprobar la legalidad de la obtención y utilización de tales pruebas, así como las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas en relación con dichos proveedores y que fueron decisivas para la resolución del expediente.

Pero, además, para que la información obtenida en un procedimiento desarrollado con un tercero pueda utilizarse contra otra mercantil no incluida originalmente en el mismo, se requiere que la documentación recabada esté afectada por la flagrancia, de forma que se ponga de manifiesto, de una manera evidente, que se está ante un posible hecho delictivo, o bien exista una relación de conexidad procesal, de tal forma que el posible nuevo delito descubierto guarde relación estrecha con el hecho criminal inicialmente investigado. En este sentido se ha pronunciado en repetidas ocasiones la Sala 2.<sup>a</sup> del TS. Basta referirse a su Sentencia 777/2012, de 17 de octubre, en la que llega a decirse: «El elemento probatorio novedoso que no está inicialmente abarcado por el principio de especialidad, puede ser utilizado en el propio o distinto procedimiento, bien por tratarse de un delito flagrante o bien por razones de conexidad procesal», o en la Sentencia 103/2015, de 24 de febrero, en la que se alude a los pronunciamientos del Alto Tribunal sobre la relación entre los descubrimientos de información de terceros y la teoría de la flagrancia o de la conexidad con el delito que motivó la investigación inicial. En concreto, en su FJ 5, la Sala 2.<sup>a</sup> del TS destaca lo siguiente:

Hemos dicho en la STS 48/2013, de 23 de enero, que esta Sala, no sin ciertas oscilaciones, admitió la validez de la diligencia cuando, aunque el registro se dirigiera a la investigación de un delito específico, se encontraran elementos o instrumentos de otro que pudiera entenderse como delito flagrante. La teoría de la flagrancia ha sido, pues, una de las manejadas para dar cobertura a los hallazgos casuales, y también la de la regla de la conexidad de los art. 17.5 y 300 de la LECrim, teniendo en cuenta que no hay novación del objeto de la investigación sino simplemente «adición». La Constitución no exige, en modo alguno, que el funcionario que se encuentre investigando unos hechos de apariencia delictiva cierre los ojos ante los indicios de delito que se presentasen a su vista, aunque los hallados casualmente sean distintos a los hechos comprendidos en su investigación oficial, siempre que ésta no sea utilizada fraudulentamente para burlar las garantías de los derechos fundamentales (STC 49/1996, de 26 de marzo).

A título de ejemplo de cuanto intentamos subrayar, puede traerse también a colación la SAP de Pontevedra 31/2019, de 5 de febrero, en la que se consideró que el material obtenido ajeno a la investigación inicial no constituía hallazgo casual y, por lo mismo, no podía tampoco ser utilizado, porque faltaba ese requisito de flagrancia o conexidad. Concretamente, en su FJ 3, la referida sentencia señaló que:

- La documentación hallada en el registro afectaba a terceros que no estaban comprendidos en la autorización inicial y, por lo tanto, se trataba de material ajeno:

Según se recoge en la sentencia apelada y nadie discute, la prueba documental intervenida en el registro practicado por los funcionarios de la AEAT con autorización del Juzgado de lo Contencioso Administrativo en el marco

de un procedimiento de inspección tributaria y de la que trae causa el presente procedimiento, afectaba en parte a terceros ajenos al procedimiento de inspección, los ahora acusados, personas físicas no comprendidas en el ámbito subjetivo ni objetivo, de la autorización judicial de entrada y registro dictada de acuerdo con los términos de la solicitud de la autoridad administrativa.

- Dicho material ajeno, relativo a terceros, tampoco estaba amparado por la consideración del hallazgo casual, al adolecer de falta de flagrancia o de conexidad en lo hallado:

En el presente caso, los recurrentes no aportan argumento alguno acerca de que los datos contenidos en los documentos intervenidos y referidos a los aquí acusados, de forma directa o indirecta descubrieran hechos susceptibles de calificarse como infracción tributaria grave y menos como delito flagrante, o hechos que puedan calificarse conexos o que exista una conexión entre dichos datos y el objeto de la inspección autorizada por el auto de entrada y registro, siendo las personas acusadas distintas y el objeto de la acusación también. Es más, en tal momento inicial y tratándose de una inspección administrativa, difícilmente podría afirmarse la nota de flagrancia.

- Y, al tratarse de documentación no amparada por la doctrina del hallazgo casual, para la validez como prueba de todo lo obtenido, se debió solicitar al juez de instrucción la extensión de la autorización a los nuevos documentos relativos a terceros, no amparados por el auto inicial:

En consecuencia, para que en tales circunstancias la actuación administrativa se adecue a las garantías del proceso penal donde ese resultado del registro constituye ahora la fuente de prueba contra los aquí acusados, coincidimos con el Juzgador en que los funcionarios de la AEAT debieran haber dado cuenta del registro al Juzgado que lo había autorizado, no como una formalidad legal sino como una garantía constitucional, para que dicho juzgado ponderara la proporcionalidad en la injerencia con la intervención del material afectante a terceros ajenos y por objeto ajeno a la autorización. Consideramos que la infracción afecta a la inviolabilidad del domicilio (18.2 CE) aunque no se tratara del domicilio de los aquí acusados y al derecho fundamental de éstos, a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE).

Y no es precisamente menor esta cuestión que acabamos de apuntar. La autorización de entrada *inaudita parte* en el domicilio constitucionalmente protegido de los contribuyentes es una de las resoluciones judiciales que precisa de una especial explicación por parte de la AEAT y del juzgado (de instrucción o de lo contencioso-administrativo) que la autoriza,

en cuanto tal deber de motivación, como ha recordado el TS en repetidas ocasiones, cumple un doble propósito. De un lado, pone de manifiesto por qué se ha realizado una determinada interpretación y aplicación de la ley, de suerte que se permita así a los ciudadanos conocer y comprender su contenido para su posible y posterior impugnación y, de otro, hace factible comprobar que el razonamiento o la decisión no es automática ni arbitraria, caprichosa o irrazonable (arts. 120.1 de la CE y 248.3 de la LOPJ). Resulta imprescindible en dicha motivación de la autorización sobre la inmisión locativa de los funcionarios, tal y como señalan el TS (SSTS 25 de abril de 2003 y 14 de marzo de 2006, pero especialmente la de 1 de octubre de 2020 [rec. núm. 2966/2019]) y los Tribunales Superiores de Justicia (STSJ de Canarias de 6 de febrero de 2007 y SSTSJ de Cataluña de 15 de enero de 1998 y 26 de junio de 2006, entre otras muchas), que la propia resolución judicial recoja ya los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan restrictiva de un derecho fundamental, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas (el TC afirmará a este respecto que el juez debe tomar en consideración unos elementos de convicción «que constituyan algo más que meras suposiciones o conjeturas de la existencia de un delito o de su posible comisión, esto es, la apoyatura en datos objetivos suficientes para apreciar la necesidad e idoneidad de la medida» –Sentencia de 29 de mayo de 2000–; en el mismo sentido, las SSTS de 17 de marzo y 21 de febrero de 2005) y tampoco las simples afirmaciones genéricas sin un contenido preciso (SSTS de 22 de marzo de 2004 y 17 de junio de 2003). Por lo tanto, el auto judicial que autoriza la entrada debe recoger los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímiles las sospechas de posibles irregularidades tributarias y la inexistencia de otra posibilidad menos invasiva que la entrada *inaudita parte* para poder combatir las, siendo esto último muy relevante, pues de otra forma el juez no podría apreciar la necesidad –inexistencia de otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida–, la idoneidad –valoración de que la entrada domiciliaria no es inútil para alcanzar el fin que se persigue– y la proporcionalidad –ponderación de los beneficios derivados de la inmisión y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio– necesarias para entender correcta y pertinente la medida adoptada. Como señala el ATC de 26 de marzo de 1990:

La intervención de la autoridad judicial [...] aunque inserta en un procedimiento administrativo, como en este caso el de inspección tributaria, no puede entenderse como automática (STC 137/1985) de modo que prive al Juez de toda capacidad de formación de juicio [...] pudiendo éste, en consecuencia, examinar, controlar y, en su caso, rechazar la entrada en el domicilio sin el consentimiento del interesado.

Dicho de otra manera, el necesario juicio de proporcionalidad, que deberá realizar el órgano judicial, exige efectuar un análisis de la adecuación de la medida pretendida por la Administración de acceso al domicilio con el fin que se pretende conseguir, permitiendo con ello una restricción expresa nada menos que de un derecho fundamental, siendo necesario justificar la inexistencia de otra alternativa menos aflictiva o restrictiva, en cuyo caso no se justificaría dicha entrada domiciliaria. A ello también se ha referido la STC de 23 de febrero de 1995 cuando señala que:

Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible. Este principio [...] ha sido configurado también jurisprudencialmente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley Suprema [...] En tal aspecto, desde los casos *Chapell* y *Niemietz* (Sentencias del TEDH de 30 de marzo de 1989 y 16 de diciembre de 1992) se viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado [...]. En ocasión reciente, el mismo Tribunal Europeo ha insistido en que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses generales y particulares (Sentencia TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke*). Este Tribunal Constitucional había advertido ya, en la misma sintonía y con anterioridad a la jurisprudencia antedicha, que las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguarda del Juez (STC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992).

Dado que el auto judicial que autoriza el acceso domiciliario debe recoger los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímiles las sospechas de posibles irregularidades tributarias y la inexistencia de otra posibilidad menos onerosa para los derechos fundamentales, su contenido debe restringirse al mínimo necesario, para acotar así el alcance y finalidad de la interferencia pública en el ámbito domiciliario, tal y como señalan las SSTC 290/1994, FJ 3, o 126/1955, en sus FF. JJ. 3 y 4. Además, de otra forma resultaría imposible posteriormente realizar el pertinente juicio de proporcionalidad que se impone, como ya hemos visto, con esta medida. Con rotunda claridad lo ha señalado así la STC 14/2001 en su FJ 8:

Recientemente, en las SSTC 239/1999, de 20 de diciembre, y 136/2000, de 29 de mayo, FJ 4, hemos señalado los requisitos esenciales: esa motivación, para ser suficiente, debe aportar los elementos que permitan posteriormente realizar el juicio de proporcionalidad entre la limitación que se impone al derecho fundamental restringido y su límite, argumentando la idoneidad de la medida, su necesidad y el debido equilibrio entre el sacrificio sufrido por el derecho fundamental limitado y la ventaja que se obtendrá del mismo (SSTC 62/1982, de 15 de octubre; 13/1985, de 31 de enero; 151/1997, de 29 de septiembre; 175/1997, de 27 de octubre; 200/1997, de 24 de noviembre; 177/1998, de 14 de septiembre; 18/1999, de 22 de febrero). El órgano judicial deberá precisar con detalle las circunstancias espaciales (ubicación del domicilio) y temporales (momento y plazo) de entrada y registro, y de ser posible también las personales (titular u ocupantes del domicilio en cuestión) (SSTC 181/1995, de 11 de diciembre, FJ 5; 290/1994, FJ 3; ATC 30/1998, de 28 de enero, FJ 4). A esta primera información, indispensable para concretar el objeto de

la orden de entrada y registro domiciliarios, deberá acompañarse la motivación de la decisión judicial en sentido propio y sustancial, con la indicación de las razones por las que se acuerda semejante medida y el juicio sobre la gravedad de los hechos supuestamente investigados [...]. De tal jurisprudencia se concluye que los hechos investigados se encuentran en el fundamento mismo de la justificación de la autorización de la entrada y registro en domicilio, que supone una limitación de un derecho fundamental y que, por ello, tiene un carácter excepcional y fundado en razones con entidad suficiente para justificar tal limitación.

En la inmensa mayoría de los casos de estimaciones indirectas por IVA resulta evidente que, en la medida en que la autorización se solicitó y se concedió para actuar únicamente frente a determinadas mercantiles perfectamente identificadas, las actuaciones de los funcionarios obteniendo información de otras empresas podrían haber traspasado los límites expresos de la autorización judicial, en cuanto su actuación también se dirigió a captar información de personas distintas de aquellas a quienes se refería el auto judicial y que no estaban incluidas en el mismo. Por ello, si la documentación no tenía relevancia directa para la entidad objeto de la estimación indirecta acusada (y por tal motivo no se incluyó en el expediente administrativo original), no debe tenerse en cuenta ni admitirse luego como documentación adicional en la apertura de la vista oral. Otra cosa comportaría un exceso jurídico, como taxativamente señala el TEDH (Sentencias de 21 de diciembre de 2010 [caso sociedad Canal Plus y otros contra Francia] y de 2 de abril de 2015 [caso Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services contra Francia]) cuando afirma que:

La búsqueda de pruebas en las visitas domiciliarias en los locales de las empresas, deben ser proporcionadas al legítimo objetivo perseguido [...] quedando proscritas las pesquisas masivas o indiscriminadas, debiendo respetarse por los agentes públicos autorizados a llevar a cabo las pesquisas, de forma efectiva, las garantías procedimentales previstas en la Ley habilitante, de modo que cuando se incumplan dichos presupuestos cabe entender que se ha producido una injerencia ilegítima en el núcleo protegido por este derecho.

Por lo demás, entendemos que no es aplicable en este caso la llamada doctrina del «hallazgo casual», sostenida por nuestra jurisprudencia constitucional, que legitima aquellas evidencias probatorias que inesperadamente aparezcan eventualmente en el curso de una intromisión en un derecho fundamental –intervención telefónica o registro domiciliario– de forma totalmente imprevista, al haberse circunscrito o restringido la validez de estos hallazgos a los casos de flagrancia delictiva. En este sentido, el TC se ha manifestado afirmando que el funcionario que se encuentre investigando unos hechos de apariencia delictiva no debe cerrar los ojos ante los indicios de delito que se presentasen a su vista, aunque los hallados casualmente sean distintos a los hechos comprendidos en su investigación oficial, pero siempre que esta no sea luego utilizada fraudulentamente para burlar con ello las garantías inherentes a los derechos fundamentales constitucionales. Es difícil, sin

embargo, que la documentación relativa a terceros que pretende aportarse luego a la causa penal por estimación indirecta del IVA ofrezca esa flagrancia delictiva o indicios patentes o notorios de ilícitos criminales, cuando es necesario un complejo proceso estimativo que presume ventas, bases imponibles y cuotas tributarias presuntamente distraídas, respecto de un sujeto distinto de aquellos para los que se autorizó la entrada domiciliaria y posterior captación de información. De hecho, la jurisprudencia ha afirmado (SSTS de 18 de febrero de 1994 y de 1 de diciembre de 1995) que, si el registro excede o va más allá del mandato judicial e investiga otros delitos (conexos o no), será nulo en lo relativo a dichos excesos, siempre que el juez instructor no amplíe su mandato respecto al objeto inicial del registro, circunstancia que impediría trasladar dicha documentación, cuya aportación se pretende tardíamente con ocasión del inicio de juicio oral.

### **3. La necesidad de considerar incluido en el importe de las ventas estimadas por la Inspección el IVA que debió repercutirse a los clientes**

Una de las cuestiones controvertidas y más relevantes en el proceso de cuantificación indirecta de las cuotas del IVA presuntamente defraudadas es, una vez estimado el importe de las ventas distraídas u ocultadas, si este debe considerar ya incluido el importe del IVA que debió repercutirse o, por el contrario, incrementarse en dicha cuantía adicional. Lógicamente, y en la mayoría de las ocasiones de las que hemos tenido conocimiento profesional, la Inspección se decanta por esta última posibilidad, lo que resulta de todo punto ilegal.

#### **3.1. La jurisprudencia reiterada de la Sala 3.<sup>a</sup> del TS**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS se ha pronunciado sobre este particular. La primera de las sentencias que terció sobre este relevante extremo fue la 1446/2017, de 27 de septiembre (rec. núm. 194/2016). Se suscitó este recurso de casación contra una STSJ de Galicia de 11 de octubre de 2016, en la que se había apreciado que no cabía entender que los importes percibidos en ventas ocultas o sin declarar debieran considerarse con el IVA incluido. De manera que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia sometida al Alto Tribunal consistió en determinar si el artículo 78.uno de la LIVA, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, y la interpretación que de estos preceptos hizo la STJUE de 7 de noviembre de 2013 (Tulică y Plavoin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12) permitía entender incluido en el precio pactado entre las partes el IVA a la hora de determinar la base imponible que corresponde a esas operaciones en este tributo en aquellos casos en los que la inspección de los tributos descubriese operaciones ocultas no facturadas. Argumentaba con toda lógica la empresa recurrente que la

cantidad total recibida debía incluir necesariamente el IVA, pues, en otro caso, se alteraría la naturaleza de dicho gravamen, ya que no existiría la posibilidad de repercutir al cliente el tributo devengado, lo que sería contrario al principio básico de neutralidad del IVA como gravamen sobre el consumo que pretende incidir solamente sobre el consumidor final. Pero, frente a tan fundada argumentación, la Abogacía del Estado planteó su oposición señalando que no resultaba aplicable en estos casos la doctrina contenida en la STJUE de 7 de noviembre de 2013, ya que esta se refería a un supuesto en el que, si bien no se declaró la actividad a efectos del IVA, tampoco podía afirmarse que se ocultara maliciosamente la misma a la Hacienda pública, considerando que los comportamientos fraudulentos constituían una excepción a la doctrina de la referida STJUE sobre los principios de proporcionalidad y neutralidad, lo que ampararía la legalidad del efecto desfavorable para la empresa vendedora denunciado por la recurrente y la liquidación finalmente practicada por la AEAT, al excluir de la cantidad estimada finalmente el IVA que debió repercutirse en su momento.

La Sala 3.<sup>a</sup> del TS, sin embargo, concluyó que la doctrina expresada en la referida sentencia del Tribunal de Luxemburgo resultaba plenamente aplicable al recurso de casación, ya que en las compraventas concernidas en la liquidación originariamente impugnada no se hizo mención alguna del IVA, y la mercantil recurrente, como vendedora de la mercancía, resultaba deudora del IVA devengado por dichas operaciones, sin tener posibilidad alguna de repercutir dicho tributo, recuperándolo así de la compradora. El fallo de la STS a la que estamos haciendo referencia sienta así la siguiente doctrina en relación con la cuestión suscitada:

Al determinar la base imponible correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, asuntos acumulados 249/12 y 250/12, debe interpretarse en el sentido de que en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto no facturadas, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes por dichas operaciones el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este criterio ha sido reiterado posteriormente en numerosas ocasiones. Así, hasta en 11 Sentencias de 19 de febrero de 2018, tal y como señala el propio TS en su Sentencia 1758/2020, de 17 de diciembre. Por todas ellas, destacamos la Sentencia 246/2018 (rec. núm. 192/2016) o las Sentencias de 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 196/2016), 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 112/2017) y 16 de julio de 2020 (rec. núm. 1816/2018). Concretamente, la referida Sentencia de 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 192/2016) señaló a este respecto lo siguiente (la cursiva es nuestra):

Segundo. La doctrina del TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicā y Plavosin.

1. De los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de dicho impuesto consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos, y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a, de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base [apartado 32].

2. Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos [véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, apartado 13; EU:C:1981:38), y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest (C-621/10 y C-129/11, apartado 43; EU:C:2012:248)] [apartado 33].

3. Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final [véase, en particular, la sentencia Elida Gibbs, ya citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, apartado 21; EU:C:2011:825)] [apartado 34].

4. *Ahora bien, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final* [apartado 35].

5. *Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo* [véanse, en particular, las sentencias Elida Gibbs, antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, apartado 15; EU:C:1997:339), así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest, antes citada, apartado 44] [apartado 36].

6. En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien [apartado 37].

7. Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos [apartado 38].

8. *Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si el Derecho propio ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria. Y si de esta comprobación resulta que tal recuperación no es posible, ha de concluirse que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas [apartados 39, 40 y 43].*

Tercero. Aplicación de la anterior doctrina al caso controvertido.

1. *En las compraventas a que se refiere la liquidación originariamente impugnada no se hizo mención del IVA, y el recurrente, como vendedor de la mercancía, resultaba deudor del IVA devengado por dichas operaciones.*

2. *Dicho vendedor no tiene la posibilidad de recuperar de la compradora, S..., el IVA reclamado por la Administración, al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 89.Tres.2º LIVA, que impiden la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando: (i) es la Administración tributaria la que pone de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y (ii) la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.*

Cuarto. Irrelevancia de las objeciones del abogado del Estado a la aplicación de la doctrina de la TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavosin.

1. La aplicación de la doctrina establecida por dicha sentencia del TJUE no está condicionada: (i) a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata; (ii) a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA; (iii) o al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor.

2. El TJUE, en su sentencia, sí se refiere a la posibilidad de utilizar una regla como la controvertida para evitar irregularidades, en las que han de incluirse los supuestos de fraude, señalando expresamente que «cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y están obligados a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Akerberg Fransson, C-617/10, apartado 25 y jurisprudencia citada)» [apartado 41]. Añade que, «[s]in embargo tales

medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS- Bulgaria Transport, C-284/11, apartado 67 y la jurisprudencia citada). Ahora bien, precisamente esto sucedería con la regla controvertida en el litigio principal si resultara que da lugar a una situación en la que el IVA grava al proveedor y que, por ello, no se percibe de forma compatible con el principio básico del sistema del IVA, tal como éste ha sido recordado en el apartado 34 de la presente sentencia» [apartado 42]. Sistema que consiste, precisamente, en que dicho impuesto «pretende gravar únicamente al consumidor final (véanse, en particular, la sentencia Elida Gibbs, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, apartado 21» [apartado 34].

3. Dicho en otros términos, las medidas contra el fraude que los Estados miembros pueden adoptar en el ámbito del IVA, según la doctrina contenida en la STJUE, tiene como límite el respeto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, el cual resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Quinto. Contenido interpretativo de la sentencia.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del artículo 78.Uno LIVA, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA:

*«Para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria [...]».*

## 3.2. La Sentencia de la Sala 2.<sup>a</sup> del TS de 30 de junio de 2020

Ahora bien, no puede dejar de destacarse que el criterio dimanante de la jurisprudencia reiterada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS no fue compartido por la Sentencia 357/2020, de 30 de junio (rec. núm. 258/2019), de la Sala de lo Penal del mismo tribunal, que optó por un criterio diametralmente opuesto. Se planteaba en esa sentencia, entre otros motivos de casación, que para el cálculo de las cuotas omitidas en el IS se había considerado el importe íntegro de las facturas no declaradas, lo que la representación de la entidad recurrente consideraba incorrecto, ya que de dichos importes

debía deducirse el IVA al tipo legal establecido, con la consiguiente reducción de la base imponible y de la cuota defraudada. Se apoyaba la representación de la parte recurrente tanto en la STJUE de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12), a la que ya hemos hecho mención, como en las propias SSTS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, a las que también hemos aludido, citándose expresamente la de 27 de septiembre de 2017, en la que se fijaba la doctrina en relación con el IS, tal y como sostuvo el propio tribunal:

Al determinar la base imponible correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tarsila y Ruperto, asuntos acumulados 249/12 y 250/12, debe interpretarse en el sentido de que en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto no facturadas, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes por dichas operaciones el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, la Sala 2.<sup>a</sup> del TS, alineándose con las posturas mantenidas por la Fiscalía y la Abogacía del Estado, defendía que la STJUE de 7 de noviembre de 2013 circunscribía sus efectos a las ventas realizadas legalmente, pero que no autorizaba la proclamación de una regla general susceptible de ser aplicada al supuesto de hecho que se planteaba en el recurso de casación, en el que las operaciones no habían sido declaradas y los rendimientos obtenidos se habían ocultado o descrito en facturas «clandestinas» que, por supuesto, no tributaron nunca por el IVA. En apoyo de su tesis, la Sala de lo Penal del TS enumeró una serie de sentencias del TJUE en las que este limitaba el alcance de sus decisiones en aquellos casos en los que se hubiese incurrido en comportamientos fraudulentos, entre ellas, la STJUE de 18 de diciembre de 2014 (asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13), o la STJUE de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15), que destaca a este respecto lo que sigue:

Los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imponibles e ingresos relativos a las mismas no se hallan en una situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Por consiguiente, este principio no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 58).

Por otro lado, seguía enfatizando la Sala 2.<sup>a</sup> del TS, se hallaba pendiente de resolución una cuestión prejudicial elevada ante el TJUE y suscitada por el TSJ de Galicia, con fecha 8 de julio de 2019 (asunto C-521/2019), para determinar si en aquellos supuestos de fraude en los que la operación se hubiese ocultado a la Administración tributaria resultaba posible considerar que las cantidades entregadas y recibidas no incluyesen el IVA de la liquidación y la sanción. Por todo ello, la Sala de lo Penal del TS, después de examinar la doctrina emanada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, se apartó expresamente de la misma, realizando una diferente lectura de la STJUE de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12).

### 3.3. La STJUE de 1 de julio de 2021

Como acabamos de señalar, la radical diferencia de criterio existente entre las Salas 3.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup> del TS se fundaba en el dispar alcance que ambas otorgaban a la STJUE de 7 de noviembre de 2013 (Tulicá y Plavoin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12). Así, mientras la Sala de lo Contencioso-Administrativo entendía que el principio dimanante de la STJUE antes citada debía aplicarse en todo caso, ya se tratara de una actividad regular y declarada o de una situación de incumplimiento malicioso o fraudulento, la Sala de lo Penal, por el contrario, consideraba que la doctrina del TJUE solo resultaba aplicable cuando concurriesen operaciones regulares, es decir, no defraudatorias, pues, en caso contrario, no resultaría aplicable. Es más, apoyándose en otras sentencias del TJUE, entendía la Sala 2.<sup>a</sup> del TS que los principios fundamentales del IVA, como es el de traslado de la carga tributaria al destinatario final de los bienes o servicios, consecuencia de la voluntad de gravar el consumo, y que constituye el rasgo definitorio del tributo, debía ceder ante situaciones y comportamientos de fraude fiscal.

El 1 de julio de 2021, el Tribunal de Luxemburgo resolvió la referida cuestión prejudicial C-521/2019, planteada por el TSJ de Galicia, zanjando definitivamente la controversia. Se planteaba en esta sentencia el caso de un intermediario que había cobrado determinadas cantidades en efectivo por sus servicios sin facturar ni declarar cantidad alguna a la AEAT. El TSJ de Galicia planteó su duda acerca de si los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, permitían entender incluido el IVA en el precio pactado por las partes para dichas operaciones en los casos en que la Administración tributaria descubriese operaciones ocultas sujetas al tributo, pero no facturadas. El Tribunal de Luxemburgo señaló a este respecto que, aunque la lucha contra el fraude constituye un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, la determinación de la base imponible de una operación no se erige en uno de los instrumentos que se hallen a la libre disposición de los Estados miembros, con arreglo al artículo 273 de la citada directiva, para alcanzar dicho objetivo, en el sentido de que, ante supuestos

de defraudación fiscal, les estuviera permitido interpretar estas disposiciones de manera diferente a como procedería en aquel caso en el que el comportamiento de los sujetos pasivos fuese el legal y no se hubiese incurrido en fraude tributario. A partir de esta consideración fundamental, la STJUE afirma que ni el incumplimiento de la obligación de facturar ni la de declarar pueden obstaculizar la aplicación del principio básico de neutralidad, según el cual el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final. Por ello, cuando en una comprobación se constata una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA y no se ha hecho constar la repercusión del tributo en el importe total percibido, debe considerarse ya incluido el IVA devengado por dicha operación. En el sentir del TJUE solo se admitiría como excepción a esta previsión aquel supuesto en el que se constatase que el empresario o profesional, sujeto pasivo del tributo, pudiera repercutirlo al comprador, recuperando así su importe, vía deducción. A partir de estas rotundas premisas, el fallo dictado por el TJUE fue del siguiente tenor:

Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

Como ya hemos señalado, la diferencia de criterio entre las Salas de lo Contencioso-Administrativo y lo Penal del TS residía en el alcance que se otorgaba a la jurisprudencia previa del TJUE. Tras esta Sentencia de 1 de julio del 2021, para el Tribunal de Luxemburgo resulta indudable el criterio aplicable: cuando se perciben cantidades sin hacer mención expresa al IVA, debe entenderse que la cantidad percibida es con IVA incluido. Por lo tanto, acatando la jurisprudencia expuesta, aun cuando se confirmara el importe de las ventas no declaradas e indirectamente estimadas por la Inspección, el importe de las bases imponibles sobre el que se debería aplicar el tipo de gravamen del tributo para determinar las cuotas tributarias presuntamente defraudadas resulta inferior al que generalmente calcula la Inspección, por cuanto que debe admitirse que en los importes de estas ventas supuestamente percibidas sin la expresa repercusión del impuesto debe considerarse ya incluido el tributo devengado, de imposible repercusión o traslación a los clientes o consumidores finales.

## Referencias bibliográficas

- Aparicio Pérez, A. (1997). *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Aranzadi.
- Córdoba Roda, J. (1990). Principio constitucional de presunción de inocencia y ordenamiento sancionador tributario-administrativo y penal. En VV. AA., *Constitución y normas tributarias*. Aranzadi.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1985). Prólogo. En A. Génova Galván, *La estimación indirecta*. Tecnos.
- Génova Galván, A. (1986). Los regímenes de determinación de la base imponible. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 181.
- Palao Taboada, C. (1982). Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles. *Hacienda Pública Española*, 79.
- Palao Taboada, C. (2000). Prólogo. En A. J. Sánchez Pino y L. A. y Malvárez Pascual, *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*. Aranzadi.
- Rancaño Martín, A. (1997). *La estimación indirecta*. Marcial Pons.
- Rodríguez Mourullo, G. (1988). Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal. *Centro de Estudios Judiciales*, 2.
- Sánchez Pino, A. J. y Malvárez Pascual, L. A. (2000). *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*. Aranzadi.
- Simón Acosta, E., Checa González, C., González García, E. y Lozano Serrano, C. (1994). Precisiones en torno a la estimación indirecta de bases. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 51.

**José Andrés Sánchez Pedroche.** Licenciado en Derecho por la Universidad de Valencia con Premio Extraordinario. Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia. Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Asesor ejecutivo de la Secretaría de Estado de Hacienda. Miembro de la Comisión de Expertos para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la Comisión de Expertos para el Estudio y Propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Cuenca. Rector de la Universidad a Distancia de Madrid. Consejero experto del Consejo Económico y Social del Estado. Director del Servicio de Consultas del Registro General de Asesores Fiscales de España [Consejo General de Economistas (REAF/REGAF)]. <https://orcid.org/0000-0002-4567-5998>